

**Audience publique du 30 novembre 2006**  
=====

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 3  
en matière d'impôt sur le revenu  
-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 21053 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 février 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, émis à son égard le 25 juillet 2002 par le bureau d'imposition Luxembourg 3 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 juin 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Virginie BOUSSARD, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Suite au dépôt, en date du 15 janvier 2002, par Monsieur ... de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000, le bureau d'imposition Luxembourg 3 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le bureau d'imposition* », émit le 25 juillet 2002 à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000, retenant notamment dans son chef un revenu net de capitaux mobiliers de 65.540 LUF.

Par courrier du 22 octobre 2002, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 25 juillet 2002.

A défaut de décision prise par le directeur suite à sa réclamation, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée en date du 23 février 2006, un recours contentieux tendant à la réformation dudit bulletin d'impôt du 25 juillet 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 25 juillet 2002.

Le délégué du gouvernement relève en premier lieu que le bulletin d'impôt contre lequel le recours serait dirigé ne serait pas joint à la requête introductive d'instance, mais qu'un bulletin d'impôt visant une autre personne y serait joint.

Dans la mesure où le délégué du gouvernement se contente de signaler ce défaut de pièce sans cependant en tirer aucune conclusion juridique et où Monsieur ... a produit ensemble avec son mémoire en réplique le bulletin d'impôt litigieux le concernant personnellement, il y a simplement lieu de faire abstraction de cette observation, étant relevé par ailleurs que, s'il est exact qu'au prescrit de l'article 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la décision critiquée doit en principe figurer parmi les pièces versées avec la requête introductive d'instance afin que la juridiction saisie puisse pleinement exercer son pouvoir de contrôle, le non-respect de cette exigence en l'espèce n'entraîne pas l'irrecevabilité du recours, étant donné que le bulletin d'impôt déféré a été versé en cours d'instance, de sorte à rendre pleinement opérationnel le contrôle au tribunal, sans qu'une atteinte aux droits de la défense ne soit donnée par ailleurs (cf. trib. adm. 3 juillet 2002, n° 14587, Pas. adm. 2005, V° Procédure contentieuse, n° 233). Partant, la recevabilité du recours ne saurait être critiquée sous cet angle de vue.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que suite à une distribution cachée de dividendes d'un montant de 2.000.000 LUF en sa faveur, à laquelle la société à responsabilité limitée M. S.à r.l., dont il serait devenu l'associé unique à travers une cession de parts du 12 octobre 2000, aurait procédé en 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 aurait émis le 9 août 2001 un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux à l'encontre de la société M. S.à r.l. pour l'année 2000, en retenant un revenu de capitaux de 2.000.000 LUF par application des articles 146 à 151 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et

en fixant la retenue d'impôt à effectuer par ladite société au titre de l'exercice en question à 500.000 LUF.

Il précise ensuite que dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2000, il aurait déclaré le montant taxable dudit revenu de capitaux mobiliers, à savoir 1.000.000 LUF, le montant exempté en vertu de l'article 115, n° 15a LIR, soit 1.000.000 LUF, et le montant de la retenue d'impôt, soit 500.000 LUF. Toutefois, le bureau d'imposition, lors de l'établissement du bulletin d'impôt litigieux, n'aurait pas tenu compte de la distribution cachée de dividendes et partant de l'imputation de la retenue d'impôt, en indiquant, malgré l'existence du bulletin de retenue d'impôt du 9 août 2001 à l'égard de la société M. S.à.r.l., que « *d'après nos informations aucun dividende n'a été distribué en 2000* ».

Le demandeur conclut ainsi à l'annulation du bulletin d'impôt litigieux au motif que l'administration des Contributions directes, en émettant et en envoyant à la société M. S.à.r.l. le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux en question, aurait reconnu qu'une distribution cachée de dividendes ait eu lieu en sa faveur en sa qualité d'associé unique de ladite société. Il estime que cette distribution cachée de dividendes devrait bénéficier de l'exemption prévue à l'article 115, n° 15a LIR, selon lequel 50 % des revenus de capitaux spécifiés à l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup>, numéros 1 et 3 et alinéa 2 LIR, alloués par une société de capitaux résidente pleinement imposable sont exempts de l'impôt sur le revenu sous certaines conditions. Il conclut à l'application de ladite disposition dans la mesure où la société distributrice desdits dividendes, la société M. S.à.r.l., serait une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois, telle que visée à l'article 159 LIR et où les revenus concernés par cette exemption seraient, entre autres, selon les articles 146 et 97 LIR, les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160 LIR. Il estime encore que l'administration aurait dû l'imposer sur le montant de la distribution de bénéfices selon les modalités de l'article 97, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, tout en imputant le montant d'impôt déjà perçu sur le montant restant encore à régler.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement fait valoir que le moyen du demandeur tiré de ce que le revenu imposable ne tiendrait pas compte de tous les revenus nets serait recevable à l'appui d'un recours tendant à la réformation du bulletin d'impôt litigieux. Or, dans la mesure où le demandeur ne demanderait que l'annulation du bulletin, fût-ce avec renvoi, ledit moyen ne serait pas fondé au motif qu'il n'affecterait pas la validité de l'imposition et n'en justifierait pas l'annulation.

C'est cependant à tort que le délégué du gouvernement soutient que le demandeur ne solliciterait que l'annulation du bulletin d'impôt litigieux. En effet, force est de constater que malgré une formulation quelque peu malencontreuse, il se dégage du libellé du dispositif de la requête introductive d'instance que le demandeur, s'il demande certes l'annulation du bulletin d'impôt litigieux, sollicite également la taxation de la distribution cachée de dividendes et l'imputation de la retenue à la source, de sorte qu'il doit être considéré comme sollicitant la réformation du bulletin d'impôt litigieux.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que l'article 115, n° 15a LIR, en vertu duquel 50 % de tous les produits de participation distribués, sous quelque forme que ce soit, seraient exemptés, ne serait pas applicable en l'espèce au motif que ladite disposition « *ne saurait profiter aux avantages qui ne se présentent pas comme distributions aux associés, mais se cachent astucieusement sous toutes sortes d'apparences contraires pour échapper, si faire se peut, à l'application de la loi (§6 StAnpG ; rapprocher TA n° 15402 du 19.11.2003)* ».

Quant à la question de l'imputation de la retenue à la source, le délégué du gouvernement fait valoir que les imputations de retenues d'impôt sur la cote d'impôt constitueraient des actes séparés qui seraient susceptibles, au vœu du paragraphe 235 AO, des mêmes voies de recours que le bulletin d'impôt proprement dit. Une imputation omise ou insuffisante ne constituerait partant pas une cause d'annulation du bulletin litigieux, mais ne pourrait être toisée que lors d'un examen au fond une fois acquise la validité de l'acte, de sorte que les conclusions du demandeur en ce qu'elles tendent à l'annulation de la décision avec renvoi pour imputation nouvelle ne seraient pas fondées.

Il ajoute encore que tant que le tribunal ne serait saisi que du contrôle du bulletin d'impôt au sens du paragraphe 210, alinéa 1<sup>er</sup> AO, il serait prématuré de lui demander d'anticiper sur les imputations.

Enfin, et à titre superfétatoire, le délégué du gouvernement fait valoir qu'une retenue d'impôt ne serait imputable que si le débiteur de l'impôt l'a subie, ce qui ne serait pas le cas lorsque le tiers responsable de la retenue a été poursuivi sans avoir exercé son recours contre le débiteur de l'impôt.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur reproche au bureau d'imposition d'avoir tiré les conséquences de la distribution cachée de dividendes dans le chef de la société débitrice M.S S.à.r.l., mais non pas dans son chef. Il critique ainsi le délégué du gouvernement d'avoir fait référence à un jugement du tribunal administratif du 19 novembre 2003 (n° 15402 du rôle), alors que ladite affaire se fondait sur les dispositions de la loi RAU, lesquelles dispositions auraient un libellé bien plus restreint que celui de l'article 97 LIR. Il fait encore valoir, d'une part, qu'une telle divergence de formulation n'existerait pas pour les dispositions de l'article 115, n° 15a LIR et, d'autre part, que le régime de la loi RAU prévoirait un « *régime d'incitation, dérogatoire par rapport au droit commun* », tandis que les dispositions de l'article 115, n° 15a LIR n'auraient rien d'un régime d'exception. Il soutient qu'il s'agirait simplement d'appliquer le régime applicable aux distributions de dividendes et que la référence faite par le délégué du gouvernement au paragraphe 6 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », serait mal choisie en l'espèce au motif qu'il ne saurait être question d'un « *avantage* » par rapport à une distribution normale de dividendes dans la mesure où le même régime fiscal serait appliqué.

Concernant tout d'abord la question de l'imputation de la retenue d'impôt, c'est à tort que le délégué du gouvernement soutient que le recours serait prématuré. En effet, s'il est vrai que les décisions quant à l'imputation de retenues d'impôt ne font pas partie du bulletin d'impôt *strictu sensu* visé par le paragraphe 210 AO, mais constituent des actes séparés relevant de la phase de recouvrement de l'impôt et qui

sont partant susceptibles de faire l'objet, au vœu du paragraphe 235, n° 5 AO, des mêmes voies de recours que le bulletin d'impôt proprement dit, il n'en demeure pas moins que lorsque cette décision est comprise dans le bulletin d'impôt notifié, la réclamation et le recours contentieux sont à considérer comme étant dirigés contre tous les éléments décisionnels contenus dans ledit bulletin d'impôt.

C'est également à tort que le délégué du gouvernement soutient que les conclusions du demandeur en ce qu'elles tendraient à l'annulation du bulletin d'impôt avec renvoi pour imputation nouvelle ne seraient pas fondées, étant donné que le demandeur, s'il conclut certes à l'annulation du bulletin litigieux, sollicite la réformation dudit bulletin pour le cas où le tribunal considérerait comme non remplies les conditions de l'annulation.

Quant à la question de la distribution cachée de dividendes, il y a lieu de constater à partir des pièces versées au dossier que le bureau d'imposition Sociétés 4 a retenu comme base d'imposition pour le montant de la retenue d'impôt le montant de 2.000.000 LUF et une retenue d'impôts de 500.000 LUF. Un renvoi spécial à partir du dossier du bureau d'imposition Sociétés 4 figurant au dossier fiscal fait par ailleurs état d'une distribution cachée de bénéfices d'un montant brut de 1.350.000 LUF, tandis qu'une annotation manuscrite sur le même renvoi énonce une majoration de recettes de 2.000.000 LUF, alors que le bulletin d'impôt litigieux s'écarte de la déclaration d'impôts en retenant qu'« *aucun dividende n'a été distribué en 2000* ».

Or, au vu de ces éléments contradictoires et comme le tribunal ne dispose pas en l'état actuel du dossier, des éléments d'appréciation nécessaires pour vérifier ni la nature ni le montant de la distribution cachée de bénéfices opérée par la société M. S.à.r.l. en faveur du demandeur, il y a lieu, avant tout autre progrès en cause, les droits des parties étant réservés, d'ordonner la réouverture des débats afin de permettre aux parties d'y prendre utilement position et de verser les pièces nécessaires à l'appréciation de cette question.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

quant au fond, avant tout autre progrès en cause, les droits des parties étant réservés, ordonne la réouverture des débats afin de permettre aux parties de prendre position quant à la nature et le montant des distributions cachées de bénéfices qui ont été retenues dans le chef de la société M. S.à.r.l. et invite les parties à déposer au greffe du tribunal administratif tous documents utiles afférents pour le mercredi 3 janvier 2007 au plus tard ;

accorde aux parties le droit de fournir un mémoire supplémentaire pour prendre position par rapport à ces documents jusqu'au lundi 5 février 2007 au plus tard ;

refixe l'affaire pour continuation des débats à l'audience publique du mercredi 7 février 2007 à 9.00 heures ;

réserve la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure ;

réserve les frais.

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, premier vice-président,  
M. Schroeder, premier juge,  
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 30 novembre 2006 par le premier vice-président, en présence de M. Rassel, greffier.

s. Rassel

s. Schockweiler